

DÍVIDA ATIVA: ASPECTOS GERAIS

Dívida Ativa é o termo que se refere aos créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, contudo, não foram efetivamente recebidos nos prazos estipulados. Esta é uma importante fonte de fluxo de caixa, especialmente em relação à recuperação de valores e que, considerando o princípio contábil da competência, é reconhecida no Ativo.

O objetivo deste artigo é destacar o contexto presente, o reconhecimento, a inscrição, a baixa e a constituição de provisão para perdas da Dívida Ativa, além de descrever alguns aspectos sobre este assunto, no sentido de colaborar com a discussão sobre o tema, focando os Estados e Municípios.

O trabalho justifica-se, pois a Dívida Ativa, apesar de estar presente na Contabilidade Pública desde a edição da Lei nº 4.320/1964, passa por um momento de maior atenção, em função das mudanças que vêm ocorrendo com a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Dívida ativa: municípios e Estado

A Dívida Ativa da União é composta por todos os créditos desse ente, sejam eles de natureza tributária ou não tributária, regularmente inscritos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão proferida em processo regular (PGFN, 2014).



Alexandre Costa Quintana

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), membro da Comissão de Estudos em Contabilidade Aplicada ao Setor Público do CRCRS



Luciana Porciuncula

Mestre em Gestão de Organizações Públicas pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), membro da Comissão de Estudos em Contabilidade Aplicada ao Setor Público do CRCRS



Patrícia Sostmeier

Especialista em Gestão Pública pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Univates. Membro da Comissão de Estudos em Contabilidade Aplicada ao Setor Público do CRCRS

Nos demais entes federativos, a definição não se apresenta muito diferente, pois a Dívida Ativa constitui-se em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança, na forma da lei.

Desta maneira, o processo de inscrição de créditos em Dívida Ativa representa, contabilmente um, fato permutativo, em que um valor não recebido no prazo é transferido para outro elemento dentro do

Ativo, onde serão evidenciados os respectivos direitos a receber que estão em atraso (STN, 2012).

A Dívida Ativa compõe o grupo de Contas a Receber e representa uma parte importante do Ativo. Deve-se destacar que os valores registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de modo a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis (STN, 2012).

Nota-se, ainda, que os valores registrados em Dívida Ativa nem sempre geram certeza de recebimento, existindo uma parcela de incerteza no recebimento, tornando-se necessária a criação de mecanismos para identificar essa incerteza, por meio da constituição de provisão, na forma de contas retificadoras. No caso da Dívida Ativa, deve-se constituir uma provisão de ajuste para perdas prováveis (SILVA, 2012).

A princípio, os créditos registrados em Dívida Ativa devem ser contabilizados no Ativo Não Circulante, no subgrupo Realizável a Longo Prazo, considerando a incerteza do momento de recebimento do respectivo crédito. Contudo, devem ser registrados no grupo do Ativo Circulante os créditos inscritos em que a expectativa de recebimento é de realização no curto prazo, de acordo com as ações de cobrança e a gestão do estoque da Dívida Ativa.

Ainda conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), demonstrado no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), Parte IV, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Dívida Ativa também é passível de registro nas Classes 7 e 8, que pertencem às informações de natureza típica de controle.

Nos Controles Devedores (Classe 7), é registrado “o controle dos créditos a serem inscritos em Dívida Ativa, dos que se encontram em processamento” (STN, 2012). No grupo da Dívida Ativa, é possível demonstrar o controle do encaminhamento dos créditos para inscrição em Dívida Ativa e o controle da inscrição de créditos em Dívida Ativa.

Na Classe 8 do PCASP, são especificadas no grupo da Execução da Dívida Ativa a Execução do encaminhamento de créditos para inscrição em Dívida Ativa e a Execução dos Riscos Fiscais.

Quanto à legislação, cada município deverá elaborar seu Código Tributário Municipal, que conterà matéria específica sobre a Dívida Ativa, expondo quando da inscrição e do encaminhamento. Ainda deve estar definido o prazo para inscrição, como será disciplinado o parcelamento do crédito, o termo de inscrição, entre outros.

Em âmbito federal, na Lei nº 6.830/1980 estão dispostas as considerações sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, ou seja, créditos inscritos em Dívida Ativa e não pagos em determinado período poderão ser encaminhados para cobrança judicial, onde o executado poderá, conforme o art. 9º desta lei, “em garantia da execução, pelo valor da dívida: I- efetuar depósito em dinheiro [...]; II- oferecer fiança bancária; III- nomear bens à penhora; IV- indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública”. Caso nenhuma das opções citadas anteriormente aconteça, a penhora ocorrerá sobre qualquer bem do executado.

Reconhecimento e inscrição

A Dívida Ativa é definida, formalmente, pela Lei nº 4.320/64, que no seu art. 39, bem como Decreto-Lei nº 1.735/78, estabelece que os créditos da Fazenda Pública, sejam eles de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados. Esses créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento serão inscritos em Dívida Ativa, após a sua liquidez e certeza.

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em Lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais,

preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem como os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

No âmbito federal, os créditos inscritos em Dívida Ativa compõem o cadastro de Dívida Ativa da União. A competência para a gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa da União é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. As demais esferas governamentais, Estados, Distrito Federal e Municípios, disporão sobre competências de órgãos e entidades para gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa pertinente (STN, 2012).

Para Estados e Municípios, a competência para inscrição será definida, por meio de normas específicas, designando os representantes legais de cada esfera de governo.

Dessa maneira, considerando o contexto, é possível concluir que a Dívida Ativa é, portanto, produto resultante de um lançamento realizado pelo ente público, no qual o contribuinte não realizou o pagamento dentro do período estipulado.

Cabe lembrar que as receitas e despesas públicas possuem etapas e estágios. Como etapas, ocorre a classificação entre o planejamento e a execução.

O planejamento consiste naquilo que foi determinado na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como nas suas antecessoras, ou seja, na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e no Plano Plurianual (PPA).

Na etapa da execução das receitas, é possível considerar três momentos distintos, sendo o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. O lançamento é quando o ente público reconhece o crédito, sendo que o contribuinte deve realizar o pagamento para que esteja regular junto ao órgão.

Para o ente público, o momento do pagamento, pelo contribuinte, é o que se considera arrecadação. Como os pagamentos geralmente são realizados em instituições conveniadas, quando os valores são

transferidos destas para a conta do órgão, é então considerado o recolhimento.

Assim, quando o contribuinte cumpre sua parte, encerram-se os estágios da receita. Contudo, quando isto não ocorre no período de pagamento, que geralmente coincide com o exercício financeiro, é necessário lançar tal crédito em Dívida Ativa.

Baixa da dívida ativa inscrita

As baixas da Dívida Ativa podem ocorrer: pelo recebimento; pelos abatimentos ou anistias previstos legalmente; e pelo cancelamento administrativo ou judicial da inscrição.

O recebimento pode ocorrer em espécie ou na forma de bens. O abatimento ou anistia depende de autorização por intermédio de lei. O cancelamento deriva de determinação de autoridade competente no sentido de baixar o crédito inscrito em Dívida Ativa.

A baixa da Dívida Ativa irá movimentar contas que figuram na Classe 8 do PCASP, devendo ocorrer os registros de acordo com o que ocorreu no ente, seja cancelamento, valores recebidos ou baixa dos créditos, nas contas de Cancelamento de créditos encaminhados para a Dívida Ativa, Créditos inscritos em Dívida Ativa recebidos e Baixa de créditos inscritos em Dívida Ativa, respectivamente.

Ajustes (provisão) de perdas de dívida ativa

O ajuste relaciona-se à expectativa da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. A identificação do risco de não recebimento deve ser alcançada mediante estudo técnico para avaliar o grau de viabilidade de recuperação dos créditos inscritos.

A Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público nº 26, ao tratar de ativos geradores de caixa, aborda o tema de ajustes para ativos de recebimento incerto, determinando que: no caso de o valor recuperável de um ativo ser menor do que o seu valor contábil, este deverá ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa perda por redução ao valor recuperável deverá ser reconhecida imediatamente no resultado (STN, 2012).

Outro fator determinante para contabilizar ajustes para perda da Dívida Ativa é o princípio da prudência, que determina a adoção do menor valor para os itens do ativo e o maior valor para os do passivo. Assim, é necessário certo grau de precaução nas estimativas de valores a receber quando da existência de certas condições de incerteza, como no caso da Dívida Ativa.

O ajuste deve ser feito por intermédio da utilização de uma conta redutora do ativo. O procedimento de ajuste vai ao encontro das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2008).

O valor do ajuste ou provisão deve ser reavaliado em cada período no qual sejam elaboradas demonstrações contábeis, e ajustado para refletir a melhor estimativa corrente. Caso não seja mais provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos e serviços potenciais será exigida para liquidar a obrigação, ela deve ser revertida (STN, 2012).

Considerações finais

As notas explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis, e evidenciarão a composição da Dívida Ativa, bem como a metodologia utilizada para o ajuste de perdas da Dívida Ativa e a memória de cálculo do valor, caracterizando, assim, informações corretas e adequadas para os usuários.

A responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste de perdas de créditos inscritos em Dívida Ativa será do órgão competente para apurar a certeza e liquidez dos créditos e ainda efetuar a inscrição em Dívida Ativa (STN, 2012).

Para o cálculo do ajuste para perda, deve haver uma avaliação criteriosa dos créditos que possuem um alto grau de dificuldade de cobrança e de recebimento. O cálculo deve ser elaborado de acordo com critérios e estudos especializados e técnicos.

Referências

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para

elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em 01/06/2014.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em 30 de setembro de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 17/06/2014.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Site institucional. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao>>. Acesso em: 17/06/2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Válido a partir do exercício de 2013. Portaria STN n. 437/2012. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da Silva. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para